



TRABAJO FIN DE GRADO

RÉGIMEN FISCAL DE LOS TRABAJADORES DESPLAZADOS AL EXTRANJERO

Beatriz Aguinaga Glaría

DIRECTOR

Prof. Dr. D. Hugo López López

Pamplona / Iruñea

30 mayo 2014

Resumen: Este trabajo analiza el régimen fiscal de los trabajadores desplazados al extranjero para desempeñar una actividad laboral por un tiempo determinado manteniendo la residencia fiscal en España. Esto, que es conocido en el ámbito fiscal como expatriación de trabajadores, genera multitud de problemas de fiscalidad internacional que serán abordados en la primera parte del trabajo. Concretamente, dicha parte se centrará en exponer y analizar los problemas relativos a la residencia fiscal de los expatriados y al lugar de tributación de las rentas de trabajo obtenidas en el extranjero. Finalmente, en la segunda parte del trabajo serán analizados los distintos regímenes fiscales previstos en la legislación española a los cuales pueden acogerse estos trabajadores.

Palabras clave: Desplazamiento internacional de trabajadores, expatriados, exención, excesos, rentas de trabajo.

Abstract: This project analyzes the tax regulation applicable to expatriate workers, those who go to work abroad for a specific period of time, maintaining their tax residence in Spain. These workers, which are known in taxation as expatriates, generate several international taxation problems, which will be analyzed in the first part of the project. Namely, the aforementioned part will deal with the determination of expatriates' tax residence and the place where their work income is liable to tax. Finally, the second part of the project will study the different tax alternatives foreseen in the Spanish legislation for expatriate workers.

Keywords: International assignments of workers, expatriates, exemption, excess, work income.

ÍNDICE.

I. ABREVIATURAS.	4
II. INTRODUCCIÓN.	5
III. CONCEPTO DE TRABAJADOR EXPATRIADO.	7
IV. PROBLEMÁTICA EN EL MARCO DE LOS CDI.	9
<i>1. Determinación de la residencia fiscal.</i>	<i>9</i>
<i>1.1. Residencia fiscal española.</i>	<i>9</i>
<i>1.2. Determinación de la residencia según CDI.</i>	<i>12</i>
<i>2. Determinación del lugar de tributación de las rentas del trabajo.</i>	<i>13</i>
V. RÉGIMEN FISCAL DE LOS TRABAJADORES EXPATRIADOS.	16
<i>1. Exención 7.p).</i>	<i>17</i>
<i>2. Régimen de excesos.</i>	<i>23</i>
<i>3. Dietas.</i>	<i>26</i>
<i>4. Retenciones.</i>	<i>27</i>
VI. CONCLUSIÓN.	28
VII.BIBLIOGRAFÍA.	31
VIII. JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA ADMINISTRATIVA.	33
<i>1. Jurisprudencia.</i>	<i>33</i>
<i>2. Doctrina Administrativa.</i>	<i>33</i>

I. ABREVIATURAS.

AN:	Audiencia Nacional.
CDI:	Convenio de Doble Imposición.
CE:	Constitución Española.
DGT:	Dirección General Tributaria.
EP:	Establecimiento Permanente.
ET:	Estatuto de los Trabajadores.
IRNR:	Impuesto sobre la Renta de los No Residentes.
IRPF:	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
LGT:	Ley General Tributaria.
LIRNR:	Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes.
LIRPF:	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
LIS:	Ley del Impuesto sobre Sociedades.
MCOCDE:	Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.
RAE:	Real Academia Española.
RD:	Real Decreto.
RIRPF:	Reglamento del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas.
TS:	Tribunal Supremo.

II. INTRODUCCIÓN.

Globalización, atendiendo a la definición otorgada por la Real Academia Española (RAE), es la tendencia de los mercados y de las empresas a extenderse alcanzando una dimensión mundial que sobrepasa las fronteras nacionales; en otras palabras, se trata de un proceso de internacionalización. Este proceso de internacionalización se ve especialmente incrementado en momentos como los actuales donde, ante una falta de actividad nacional, las empresas españolas se ven obligadas a emprender ahí donde existan oportunidades de mercado, es decir, en el exterior. Así pues, la expatriación o salida al exterior se plantea como una oportunidad para ampliar mercados y así afrontar, de una manera óptima, la creciente competencia¹. No obstante, cabe puntualizar que a pesar de las coyunturas económicas actuales, existen mercados que ven en España un potente lugar para invertir, por lo que no solamente la globalización implica una salida de trabajadores españoles al extranjero sino también una entrada de extranjeros a territorio español.

En el actual entorno de globalización económica se plantean numerosos aspectos de muy compleja resolución a los que tanto los Estados como los ciudadanos han de hacer frente. Uno de estos aspectos es el relacionado con la tributación de todas aquellas personas que, como causa de un proceso de internacionalización de las empresas a que pertenecen, son trasladadas al extranjero para desempeñar sus funciones laborales.

Los Estados, ante esta situación de globalización, deben favorecer tanto la entrada como la salida de capital humano ya que ello es una causa inherente al proceso de internacionalización de la economía. Por ello, cada Estado configura de la manera más apropiada para él mismo y para su economía la regulación fiscal de estos trabajadores. En líneas generales, cada Estado intentará favorecer la entrada y salida de capital humano, entre otras, a través de la introducción de un régimen fiscal atractivo; ya que estos movimientos de trabajadores favorecen la competitividad e internacionalización de la economía de un país².

¹ GONZALEZ MARTINEZ, J.A / ORTEGA GIMÉNEZ, A.: *Gestión de trabajadores expatriados. Cuestiones básicas jurídico-laborales, fiscales y de recursos humanos*. Copyright, Madrid, 2011, p.3.

² ESPINOSA DE LOS MONTEROS GARDE, S. / VERDEAL DURÁN, J.: “Algunas reflexiones acerca de la movilidad internacional de trabajadores”, *La internacionalización de la empresa española*, ICE, núm. 839, noviembre-diciembre 2007.

Pues bien, considerando el incremento del flujo de trabajadores españoles que se desplazan al extranjero y la relevancia de la determinación del régimen fiscal de las personas físicas, he decidido realizar el presente trabajo, en tanto que son muchos los interrogantes que estos desplazamientos plantean en la legislación fiscal al confluir distintas normas con requisitos confusos, que dan lugar a un régimen complejo que precisa de aclaración.

Para analizar estos problemas es necesario aclarar el concepto de sujeto pasivo, el cual, según el artículo 8 y 11 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), podrá determinarse por una obligación personal o por una obligación real³. Así pues, será sujeto pasivo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) quien tenga residencia fiscal en España o quien obtenga rendimientos en España. Aclarado esto cabe puntualizar que los problemas en relación con la fiscalidad de los expatriados se plantean en aquellos casos en que un sujeto tiene la residencia fiscal en un país y obtiene los rendimientos en otro, ya que tanto el país de residencia como el de fuente querrán ejercer su soberanía fiscal sobre unos mismos rendimientos de trabajo. Por lo tanto, cuando esto ocurra será preciso acudir al Convenio de Doble Imposición (CDI) que eventualmente España tenga suscrito con el país con el que se plantee el conflicto para ver como dicho CDI resuelve lo relativo a la residencia fiscal del trabajador y al lugar de tributación de los rendimientos.

La primera parte del trabajo se centrará en analizar los criterios que utiliza la legislación española para determinar la residencia fiscal en España de un sujeto, así como la tributación de los rendimientos de trabajo en España. Por otro lado, expondré los criterios empleados por los CDI y los problemas que plantea su aplicación para resolver estas mismas cuestiones en caso de que sean dos los países que consideren a un mismo sujeto residente o que quieran ejercer su soberanía fiscal gravando unos mismos rendimientos. En la segunda parte del trabajo trataré los distintos regímenes fiscales aplicables a las rentas de trabajo sujetas a tributación en España y obtenidas por trabajadores que tengan su residencia fiscal en España. Adelanto que las opciones son dos: el régimen de excepción, régimen por excelencia creado para regular estas situaciones de

³ PÉREZ ROYO, F. (director) GARCÍA BERRO, F.; PÉREZ ROYO, I; ESCRIBANO, F.; CUBERO TRUYO, A.; CARRASCO GONZÁLEZ, F.M.: *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*. Tecnos, Madrid, 2012, págs.109-110.

desplazamiento al extranjero⁴, y el régimen de excesos. Finalmente se tratará el funcionamiento de las dietas y haré una breve referencia a los problemas que se plantean en el marco de las retenciones sobre los rendimientos de trabajo.

III. CONCEPTO DE TRABAJADOR EXPATRIADO.

El término expatriado es un concepto utilizado para referirse a las movilizaciones geográficas de los trabajadores al extranjero y por lo tanto, también en el ámbito fiscal dicho término se utiliza para referirse a aquellas personas que, por motivo de un contrato laboral, se desplazan a otro país. El concepto varía según el ámbito del derecho en que nos encontremos; no obstante, en todos ellos opera un denominador común a la hora de definir dicho concepto, y éste es que se trata de una manifestación del trabajo en el extranjero⁵.

Las causas que originan una expatriación, como adelantaba en la introducción, son múltiples; no obstante, en el ámbito empresarial lo que normalmente origina dichos desplazamientos es el *know how* o transferencia de conocimientos, la formación de los trabajadores y el enriquecimiento personal, o incluso en ciertos casos se realiza simplemente para la dirección y coordinación de procesos de expansión de empresas.

Para los trabajadores estos desplazamientos suponen una revalorización de su cotización en el mercado laboral y por ello, muchos buscan estas situaciones de desplazamiento. Aunque hay que señalar que no solo es el trabajador quien sale ganando en estos desplazamientos; ya que el flujo de trabajadores españoles por los mercados globales también beneficia a la globalización de la economía española en tanto que se da a conocer la calidad de la mano de obra nacional. Por otro lado, cuando estos trabajadores regresan a su país de origen aportan, en este caso a la economía

⁴ Se entiende por desplazamiento, según el artículo 40.4 del Estatuto de los Trabajadores (ET), la facultad empresarial que ser impuesta al trabajador si las circunstancias así lo exigen, que requiere causa justificada y que no coincide con la acepción vulgar de dicho término pues solo es desplazamiento lo que por su lejanía del lugar de residencia o duración exige cambio de residencia habitual. El mismo se puede efectuar a otro centro de la misma empresa o otra empresa del grupo o incluso a una no vinculada. El empresario debe informar al menos 5 días laborales antes y el mismo le da derecho al trabajador a un permiso de 4 días por cada 3 meses. El desplazamiento está limitado a una duración máxima de 12 meses dentro de un periodo de 3 años y, en el caso de superar dicho tiempo, estaremos ante un traslado, el cual aparece regulado en el artículo 40.1 ET. Los traslados son una facultad empresarial que puede ser impuesta al trabajador por razones económicas, técnicas, organizativas o de producción y que se diferencian por su vocación de permanencia y porque solamente pueden realizarse a centros de trabajo de la misma empresa.

⁵ MOLINA MARTÍN, A. *La movilidad geográfica internacional de los trabajadores. Régimen jurídico-laboral de la prestación temporal de servicios en el extranjero*. Dirigido por Dr. D. Francisco Javier Prados de Reyes. Tesis doctoral, Departamento de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social, Universidad de Granada, 2009, pág.110.

española, los conocimientos adquiridos durante su desplazamiento, lo cual eleva la calidad del mercado nacional y facilita su internacionalización.

Por estas razones de eficiencia y globalización económica y teniendo en cuenta las libertades comunitarias de movilidad de capitales y personas, España realiza políticas que intentan favorecer el desplazamiento de los trabajadores⁶. Así pues, el régimen fiscal aplicable a los rendimientos de trabajo de los trabajadores expatriados intenta fomentar el desplazamiento mediante la garantía de un menor pago de impuestos; es decir, mediante un beneficio fiscal.

El concepto de expatriado tiene unas implicaciones muy importantes en el ámbito fiscal ya que los desplazamientos provocan problemas relativos a la residencia fiscal de los trabajadores expatriados y a la tributación de los rendimientos de trabajo derivados de estos desplazamientos. La expatriación puede incluso ocasionar un cambio del país de residencia fiscal del sujeto desplazado, lo cual puede llegar a variar de manera muy notable el régimen fiscal aplicable a las rentas de trabajo y este último punto puede implicar a su vez la variación de la renta neta o renta disponible del trabajador⁷. En definitiva, esto manifiesta la complejidad de los desplazamientos ya que pueden generar verdaderos casos de inseguridad jurídica.

Asimismo, es preciso recordar que la expatriación de trabajadores es igualmente compleja para las empresas que, a la hora de enviar trabajadores al extranjero, tendrán que tener en cuenta las consecuencias fiscales de dicho desplazamiento para los trabajadores en tanto que ello repercutirá en la capacidad económica de los mismos y por lo tanto, será utilizado a la hora de realizar negociaciones salariales.

Decir que existirán ocasiones donde el cambio de residencia fiscal sea más atractiva para los trabajadores y para las empresas. Esto ocurrirá sobre todo en aquellos casos en que el trabajador se desplace a un país con una baja tributación, ya que él verá incrementada su renta neta y la empresa tendrá que negociar incrementos salariales más bajos. Al contrario, si el país de destino es uno con una tributación alta, el desplazamiento no será tan atractivo ni para el trabajador, ni para la empresa,

⁶ ESPINOSA DE LOS MONTEROS, S./ ORTIZ GARCÍA, A., “Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de los trabajadores”, en SERRANO ANTÓN, F. (coord.), *Fiscalidad Internacional*. Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2013, pág.799.

⁷ Cabe puntualizar que en estos casos la legislación española ya no sería aplicable ya que esos trabajadores se convertirían en trabajadores impatriados de los países de destino, y por lo tanto su régimen fiscal tendría que determinarse atendiendo a la normativa del nuevo país

ya que el primero verá reducida su renta neta y la segunda tendrá que negociar incrementos salariales más altos para incentivar el desplazamiento. Finalmente añadir que la expatriación también tendrá implicaciones importantes en la obligación de retener de la empresa.

IV. PROBLEMÁTICA EN EL MARCO DE LOS CDI.

Como he dicho anteriormente, un sujeto es obligado tributario en un país por residir o por obtener rentas en él, a lo que antes me he referido como obligación personal u obligación real respectivamente. En los desplazamientos de trabajadores al extranjero, esto genera problemas ya que puede darse la situación de que un Estado considere a un sujeto obligado tributario por el criterio de residencia, y otro por el de obtención de rentas. Pues bien, esto dará lugar a una contraposición de las legislaciones internas de distintos países, ya que habrá dos países que quieran ejercer su soberanía fiscal sobre unos mismos sujetos y rendimientos. Ante esta situación de doble imposición, será preciso acudir al CDI que eventualmente España tenga suscrito con el país en cuestión para solucionar las confrontaciones que se planteen. Y por último, en caso de no haber CDI, estos problemas se solucionarán a través de la aplicación de los ya mencionados métodos para eliminar la doble imposición que prevea la normativa fiscal interna de cada país implicado.

1. Determinación de la residencia fiscal.

En primer lugar, resulta esencial analizar los criterios utilizados por el CDI para la determinación de la residencia fiscal. Para esto es necesario acudir en primera instancia a la normativa interna tanto del Estado de origen como del Estado de fuente ya que solamente en aquel caso en el que el trabajador sea residente de acuerdo con ambas legislaciones será necesaria la intervención del convenio.

1.1. Residencia fiscal española.

Para poder saber si el trabajador desplazado es residente fiscal según la norma española conviene atender a lo establecido por el artículo 9.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF) que exige que para que un sujeto sea considerado residente fiscal español se den cualquiera de las siguientes circunstancias:

1) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural en territorio español.

Para el cómputo de los días de permanencia se tienen en cuenta las ausencias esporádicas salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país⁸. Cabe añadir que las ausencias temporales en otro país pueden implicar que, de acuerdo con las normas de determinación de la residencia fiscal en ese país, el sujeto adquiera residencia en el mismo, por lo que en ese caso la acreditación por parte del sujeto afectado de dicha adquisición motivaría el cambio de la residencia fiscal española. Para esta acreditación, según la Dirección General Tributaria (DGT)⁹, será necesario que el sujeto en cuestión presente certificado de residencia fiscal expedido por la Autoridad fiscal competente y en el caso de que exista Convenio, un certificado que acredite que el sujeto es residente conforme a lo dispuesto en el mismo.

Ahora bien, el cómputo en España se realiza por años civiles completos; es decir, del 1 de enero al 31 de diciembre ya que la legislación española no reconoce el cambio de residencia como causa de finalización de un período impositivo. Esto implica que no se pueden dividir los ejercicios fiscales y como consecuencia de esto, una vez el sujeto cumpla los criterios para ser considerado residente a efectos fiscales en España, mantendrá esta condición durante todo el ejercicio fiscal; es decir, durante todo el año natural¹⁰. Esto, a efectos prácticos, significa que es residente cualquier persona que venga a vivir a España antes del 1 de julio, o que se vaya a otro país después del 2 de julio¹¹.

Finalmente, en el caso de que el sujeto se traslade a un lugar que esté calificado como paraíso fiscal será necesario, siempre que lo exija la Administración competente, que el desplazado

⁸ El precepto aclara que no se computan las estancias temporales en España que tengan consecuencia en obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria a título gratuito con las administraciones públicas españolas.

⁹ DGT 0296/02 de 25 de febrero. Disponible en: <https://extranet.unavarra.es/maf/app/.DanaInfo=aranzadi.aranzadidigital.es+document?tid=&docguid=Iff7f0020f99811db8b1d010000000000&base-guids=JUR>

¹⁰ ESPINOSA DE LOS MONTEROS, S./ ORTIZ GARCÍA, A., “Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de los trabajadores”, en SERRANO ANTÓN, F. (coord.), *Fiscalidad Internacional*. Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2013, pág.800.

¹¹ VELÁZQUEZ CUETO, F. “La residencia fiscal de las personas físicas, según la legislación española y el Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio. Consideraciones y aspectos prácticos.”, *Cuadernos de Formación*, IEF, núm. 17/12, Madrid, 2012, pág.196.

pruebe la permanencia en dicho Estado durante 183 días en el año natural; para lo cual se admitirá cualquier medio de prueba admitido en derecho¹².

Aclarar que, el hecho de que el trabajador esté desplazado por un periodo de más de 183 días no siempre implica la pérdida de la residencia fiscal española ya que el trabajador, siempre que fuera posible, también podría fijar su residencia fiscal en España acreditando que el centro de sus intereses económicos se encuentra en España.

2) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Como acabo de adelantar, existe la posibilidad de que también se utilicen criterios económicos para fijar la residencia en España. Esta será otra circunstancia admisible para adquirir o mantener la residencia fiscal española; ya que frente a esta circunstancia no cabe admitir prueba en contrario. Así pues, en caso de que el sujeto tenga rentas, patrimonio y demás fuentes económicas en España y siempre que estas sean de una entidad mayor a las que el sujeto pueda tener en el extranjero, entenderemos que el sujeto es residente fiscal español¹³.

Un ejemplo claro de aplicación de este criterio es la sentencia de la Audiencia Nacional (AN) de 30 de junio del 2010¹⁴, donde se discute la residencia de un trabajador en España, en una liquidación de IRPF y existiendo un certificado de residencia fiscal en Ginebra. Aquí la AN termina ubicando la residencia fiscal en España, por remisión a la sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 7 de julio del 2006¹⁵, según establece en el fundamento jurídico primero, porque “del valor que alcanza su patrimonio situado en España se concluye que sigue radicando en territorio español el núcleo de sus intereses económicos y de sus actividades empresariales”.

¹² No obstante, cabe precisar, que en virtud de lo establecido por el artículo 8.2 de la LIRPF, en estos casos de cambio de residencia en favor de un paraíso fiscal, el sujeto seguirá contribuyendo por el IRPF español el año en el que se efectúe el cambio de residencia y los cuatro periodos impositivos siguientes.

¹³ CORDÓN EZQUERRO, T.: *Manual de Fiscalidad Internacional, Volumen II*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007, pág.1620.

¹⁴ AN (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), núm. 202/2008, 30-06-2010. Disponible en: <http://www.poderjudicial.es/search/doAction?action=contentpdf&databasematch=AN&reference=5665898&links=residencia%20fiscal&optimize=20100715&publicinterface=true>

¹⁵ TS(Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), núm. 3400/2001, 04-07-2006. Disponible en: <http://www.poderjudicial.es/search/doAction?action=contentpdf&databasematch=TS&reference=736776&links=&optimize=20060914&publicinterface=true>

3) Que resida en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad.

En último lugar se presumirá, salvo prueba en contrario de residencia en otro lugar o de centro de intereses económicos en otro Estado distinto al español, que la residencia fiscal del sujeto en cuestión está en España cuando su cónyuge (de carácter legal) e hijos menores sean residentes habituales en España a fecha 31 de diciembre o fecha del fallecimiento en los casos en los que se produce el devengo adelantado del impuesto por causa del mismo.

Para acreditar esto se admitirá cualquier prueba admitida en derecho; no obstante, será preferible para romper esta presunción, presentar un certificado de residencia fiscal expedido por la Administración fiscal del otro Estado¹⁶.

Una vez establecido conforme a estos principios que el trabajador desplazado es residente fiscal español, es preciso atender a la legislación del Estado de destino para ver si ahí también es considerado residente y en tal caso, aplicar las reglas establecidas en el CDI para determinar la residencia.

1.2. Determinación de la residencia según CDI.

En el caso de que dos países consideren a un mismo trabajador residente fiscal y por lo tanto ambos quieran ejercer su soberanía fiscal sobre un mismo sujeto, será necesario acudir al artículo 4.2 del Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (MCOCDE) que establece la *tiebreaker rule* o regla del desempate. Según este artículo los criterios para determinar el país de residencia de un trabajador serán los siguientes:

- 1) Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición
- 2) En caso de que la tuviera en ambos Estados, entonces dicho sujeto sería contribuyente del Estado donde mantenga las relaciones personales y económicas más estrechas, entendiendo por ello, el Estado donde tenga el centro de intereses vitales
- 3) En el caso de que no tuviera vivienda y no se pudiera determinar tal centro de intereses, el trabajador será residente del Estado donde more.

¹⁶ ESPINOSA DE LOS MONTEROS, S./ ORTIZ GARCÍA, A., “Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de los trabajadores”, en SERRANO ANTÓN, F. (coord.), *Fiscalidad Internacional*. Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2013, pág.802.

- 4) Si morase en ambos, o en ninguno, el trabajador desplazado será residente fiscal del Estado del que sea nacional.
- 5) En última instancia, si incluso el criterio de la nacionalidad no fuera aplicable por razones de existencia de una doble nacionalidad, el artículo prevé que las autoridades competentes de los estados contratantes serán las encargadas de resolver el caso de común acuerdo.

2. Determinación del lugar de tributación de las rentas del trabajo.

El artículo 15 del MCOCDE es el que se encarga de regular lo relativo a la tributación de las rentas de trabajo. Por rentas de trabajo dicho artículo hace referencia a aquellas rentas pagadas a un trabajador por un empleador privado por razón de un empleo presente¹⁷. Según la DGT¹⁸ el precepto se refiere a las rentas de trabajo en el sentido del artículo 17.1 LIRPF; es decir, a las derivadas de manera directa o indirecta de una relación laboral o estatutaria, lo cual sólo se predica de los rendimientos incluidos en el primer apartado.

Una vez aclarado esto, cabe decir que el artículo 15 establece como regla general que los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares obtenidas por un residente de un Estado contratante en razón de un empleo se gravarán en el Estado de residencia del preceptor. Por otro lado, el mismo artículo, en su apartado segundo, establece que en el caso de que el trabajo dependiente se desarrolle en el Estado de fuente, las rentas devengadas durante los días que el trabajador ha estado presente en su territorio podrán tributar en ese Estado aunque no de manera exclusiva¹⁹. Esto significa que el Estado de residencia podrá optar por aplicar el método de exención (declararlas exentas) o el de crédito (incluirlas en la base imponible y deduciendo de la cuota lo pagado en la fuente).

Cabe añadir que, existe una excepción a esta regla prevista en el apartado segundo del artículo 15 MCOCDE. Esta excepción configura una tercera regla y una excepción a la regla de

¹⁷ AGUAS ALCALDE, EMILIO: *Tributación Internacional de los Rendimientos de trabajo*. Thomson Aranzadi, Pamplona, 2003, pág. 110.

¹⁸ DGT V1944/05, de 30 de septiembre. Señala textualmente que el término “trabajos” se refiere a rendimientos de trabajo definidos en el apartado 1 del artículo 16 TRLIRPF, referencia que hoy debe entenderse realizada al art. 17 LIRPF. Disponible en: <https://extranet.unavarra.es/maf/app/.DanaInfo=aranzadi.aranzadidigital.es+document?tid=&docguid=I6d431e30f91b11db9f24010000000000&base-guids=JUR>

¹⁹ JIMENEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D.J y VEGA BORREGO, F.A.: “Algunos aspectos fiscales del desplazamiento internacional de trabajadores”, *Revista Jurídica UAM*, núm.28, 2013, pág.188.

tributación en el Estado de fuente puesto que atendiendo a la misma, las rentas serán gravadas de manera exclusiva en el Estado de residencia aunque el trabajo se desarrolle en el Estado de fuente²⁰, siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

- 1) Que el preceptor permanezca en el Estado de fuente un tiempo inferior a 183 días en un período de 12 meses.

Para el cómputo de este período se tienen en cuenta los días de presencia física²¹. Dicho esto, se incluirán los días de vacaciones y los correspondientes a los fines de semana siempre que el trabajador esté presente en tal Estado.

- 2) Que el empleador que paga las rentas no sea residente en el Estado de fuente.

Por empleador, los Comentarios al art.15 MCOCDE establecen que se trata de “aquella persona que tiene derecho al resultado de la actividad del trabajador, ordena y dirige el desempeño de su labor y asume las responsabilidades y riesgos correspondientes”. Esta interpretación, al introducir un sentido económico o contextual, evita que los sujetos eludan el gravamen que el art. 15.2 permite exigir al Estado de la actividad, lo cual se consigue haciendo prevalecer la sustancia sobre la forma en el concepto de “empleador”²².

Finalmente, en cuanto a la residencia del pagador, se determinará mediante los criterios anteriormente expuestos del artículo 4.2 MCOCDE.

- 3) Que las rentas de trabajo no sean soportadas por un establecimiento permanente que el empleador tenga en el Estado de la fuente.

En primer lugar, para saber si las rentas son soportadas por un establecimiento permanente (EP) es preciso definir el concepto de EP. Para realizar esto acudiremos a la definición otorgada por

²⁰ ÁLVAREZ BARBEITO, P. y CALDERÓN CARRERO, J.M.: *La Tributación en el IRPF de los Trabajadores Expatriados e Impatriados*. Netbiblo, A Coruña, 2010, pág.186.

²¹ LANG, M. “Introduction to the Law of Double Taxation Conventions”, Joint publication of IBFD and Linde, Vienna, 2013, pág.108.

²² JIMENEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D.J y VEGA BORREGO, F.A.: “Algunos aspectos fiscales del desplazamiento internacional de trabajadores”, *Revista Jurídica UAM*, núm.28, 2013, pág.190-191.

el CDI entre España y el Estado de fuente y, en defecto de convenio, acudiremos a la Ley del Impuesto de la Renta sobre los no Residentes (LIRNR)²³.

Para dar una definición según el Convenio, conviene hacer referencia al art.5.1 MCOCDE que lo señala como un “lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad”. Por lo tanto, este concepto requiere la existencia de un lugar de negocios fijo en el espacio y estable en el tiempo. Por lugar de negocios entendemos la existencia de un establecimiento con instalaciones tales como maquinaria o equipos; por lugar fijo en el espacio entendemos existencia de un vínculo entre el lugar de negocios y un punto geográfico específico; y finalmente por lugar estable en el tiempo nos referimos a la existencia de una actividad de duración prolongada²⁴. La razón por la cual utilizamos esta definición es porque la mayoría de Convenios suscritos por España utilizan esta definición²⁵.

Finalmente decir que, en caso de no tener suscrito un CDI con el país de fuente, habrá que acudir a la definición del artículo 13.1.a) LIRNR que define EP como cualquier instalación o lugar de trabajo donde se realice toda o parte de su actividad, o la actuación por medio de agentes autorizados para contratar en nombre y por cuenta de la persona o entidad no residente. En particular, el artículo da como ejemplos de EP las “sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses”. Como puede verse, la definición otorgada por la LRNR es bastante más detallada que la dada por el CDI; no obstante, siempre que exista CDI tendremos que atender a la definición contenida en el mismo.

Una vez definido EP cabe decir que se entiende que la remuneración del trabajo dependiente es asumida por un EP cuando éste puede reclamar la deducción de dicha remuneración como un gasto del negocio a la hora de calcular los beneficios atribuidos al EP.

²³ ÁLVAREZ BARBEITO, P. y CALDERÓN CARRERO, J.M.: *La Tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*. Netbiblo, A Coruña, 2010, pág. 201.

²⁴ FALCÓN, R. y PULLIDO, E.: *Manual de Derecho Fiscal Internacional*. Marcial Pons, Madrid, 2010, pág. 74.

²⁵ CHICO DE LA CÁMARA, P. y RUIZ GARIJO, M.: “Análisis crítico de la exención del artículo 7.p) LIRPF 35/2006, de 28 de noviembre, por rendimientos obtenidos como consecuencia de trabajos efectivamente realizados en el extranjero”, *Crónica Tributaria*, núm.126, 2008, pág.97.

Por último, es de resaltar que tanto la condición de la no residencia del empleador en el Estado de fuente exigida por esta norma para determinar el lugar de tributación de las rentas de trabajo, como el requisito de la no existencia de un EP en el Estado de fuente que soporte las rentas de trabajo percibidas por el trabajador desplazado, persiguen garantizar al Estado de fuente el gravamen de aquellas remuneraciones por las que una entidad gravada en dicho Estado reduce su base imponible²⁶.

V. RÉGIMEN FISCAL DE LOS TRABAJADORES EXPATRIADOS.

Centramos nuestra atención en aquellos desplazamientos que no determinan la pérdida de la residencia fiscal española y que, por lo tanto, de conformidad con el CDI, si lo hubiera, o con la normativa interna, en defecto de CDI, implican la tributación de las rentas de trabajo en España. Antes de nada, conviene decir que el régimen aplicable a estos casos responde a un esfuerzo del legislador por adoptar mecanismos que mejoren los procesos de internacionalización de las empresas españolas y por tanto su competitividad; lo que en última instancia también redunda en beneficio de la economía nacional. Así pues, conviene exponer las principales características del régimen fiscal aplicable y de los problemas que plantea en los momentos actuales.

Dicho esto, la normativa española, además de la exención por dietas para los primeros 9 meses de desplazamiento, prevé un régimen de exención y otro de excesos, siendo estos incompatibles, por lo que el trabajador desplazado se encontrará en una situación bastante compleja *a priori* ya que tendrá que optar por un régimen u otro. El elegir un régimen u otro variará, como veremos, según diversos factores entre los cuales se encuentra la cuantía de los rendimientos de trabajo obtenidos por el interesado o incluso la duración del desplazamiento.

²⁶ CHICO DE LA CÁMARA, P. y RUIZ GARIJO, M.: “Análisis crítico de la exención del artículo 7.p) LIRPF 35/2006, de 28 de noviembre, por rendimientos obtenidos como consecuencia de trabajos efectivamente realizados en el extranjero”, *Crónica Tributaria*, núm. 126, 2008, pág.99.

1. Exención 7.p).

Como he adelantado antes, la normativa fiscal prevé una exención de los rendimientos de trabajo percibidos en el extranjero para el contribuyente español desplazado²⁷. Esta exención, que se encuentra prevista en el artículo 7.p), es la respuesta dada por el legislador a los fenómenos de expatriación de trabajadores consecuencia de la globalización de la economía. Esta situación se reguló con la LIRPF 40/1998 que, en su artículo séptimo, preveía una exención de características similares y que se desarrollaba por el Real Decreto (RD) 214/1999, de 5 de febrero, el cual a su vez recogía la incompatibilidad de este régimen con el previsto en el artículo 9.A.3.b) del mismo Reglamento, conocido como régimen de excesos.

Actualmente la regulación del régimen de exención viene recogida en el artículo 7.p) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del IRPF, y desarrollado por el artículo 6 de su Reglamento, aprobado por RD 439/2007, de 30 de marzo. Este artículo declara exentas, entre otras rentas, los rendimientos de trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, con el límite máximo de 60.100 euros anuales, siempre que cumplan todos los requisitos que analizaremos a continuación:

1) Que los rendimientos sean percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero.

Para que sea aplicable este régimen es necesario que el trabajador se traslade de manera temporal al extranjero, por cuenta de su empleador, para desarrollar un trabajo. La norma no establece ninguna duración específica porque todo desplazamiento, independientemente de su duración, podrá incluirse en este punto. Por otro lado, es necesario puntualizar que quedarán excluidos tanto el tele-trabajo como la realización de un trabajo en España y el posterior envío de una factura al extranjero²⁸.

²⁷ Atendiendo a lo establecido en el artículo 8 LIRPF serán contribuyentes del IRPF aquellas personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español y las que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por encontrarse en las circunstancias previstas en el artículo 10 LIRPF, es decir, por ser miembros de misiones diplomáticas españolas, miembros de las oficinas consulares españolas, titulares de cargo o empleo del Estado español o funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero un cargo oficial.

²⁸ CORDÓN EZQUERRO, T.: “Régimen Fiscal de los Impatriados y Expatriados”, *Nuevas Tendencias en Economía y Fiscalidad Internacional*, núm. 825, septiembre-octubre 2005.

A esto hay que añadir que según la doctrina de la DGT²⁹ la aplicación de esta exención requiere no solo el desplazamiento físico ya mencionado, sino también la ubicación del centro de trabajo fuera de España³⁰.

Por último, cabe decir que la carga de la prueba sobre el desplazamiento al extranjero así como sobre los días efectivos del mismo corresponde al trabajador desplazado; ya que el artículo 105.1 de la Ley General Tributaria (LGT) establece que “quien haga valer su Derecho debe probar los hechos constitutivos del mismo”³¹.

2) Que el trabajo se realice para una empresa no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.

Otro requisito que se exige es que el trabajo que se realice en el extranjero se haga para una empresa o entidad no residente o para un EP radicado en el extranjero. De este modo, podrán ser receptoras de trabajadores desplazados tanto las empresas públicas o privadas no residentes en España, como los EP radicados en el extranjero³².

Este requisito de realización de un trabajo para una empresa o entidad no residente o un EP radicado en el extranjero se refiere a la generación de un beneficio para estos y por beneficio se entiende la generación de un valor añadido³³. Esto plantea un problema en el caso de realizar los trabajos para empresas vinculadas con una empresa española ya que puede que el beneficio o valor añadido no sea exclusivo de la empresa extranjera, sino de todo el grupo. En los casos que no exista un vínculo la concurrencia del requisito es clara ya que ante una ausencia de vínculo resulta evidente que el beneficio es único para la empresa extranjera. No obstante, en el caso de que se

²⁹ DGT 2559/03, de 30 de diciembre y 0135/05, de 28 de marzo. Disponibles en: <https://extranet.unavarra.es/maf/app/.DanaInfo=aranzadi.aranzadidigital.es+document?tid=&docguid=I24679dc0f7a011dbb874010000000000&base-guids=JUR> y <https://extranet.unavarra.es/maf/app/.DanaInfo=aranzadi.aranzadidigital.es+document?tid=&docguid=If697d050fa0011dbbeec010000000000&base-guids=JT>

³⁰ Esto en la práctica implica la exclusión de aquellos casos en los que el trabajo se realiza desde España y la empresa envía la factura a un tercero residente en el extranjero.

³¹ En este caso se podrían utilizar como pruebas los contratos laborales que acrediten la relación con la empresa extranjera, así como justificantes que acrediten el desplazamiento, alojamiento y manutención u otros medios de prueba como actas de reuniones donde se pruebe la presencia, trabajos emitidos, visados, permisos de residencia, etc...

³² ÁLVAREZ BARBEITO, P. y CALDERÓN CARRERO, J.M.: *La Tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*. Netbiblo, A Coruña, 2010, pág.130.

³³ CORDÓN EZQUERRO, T.: *Manual de Fiscalidad Internacional, Volumen II*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007, pág.1629.

presten los servicios para empresas vinculadas o intragrupo, este requisito resulta más difícil de determinar por lo que habrá que atender a la empresa que realmente obtenga una ventaja o utilidad por el servicio prestado por el desplazado³⁴.

En relación con los servicios entre empresas vinculadas la DGT establece que será aplicable la exención si la contribución a la empresa vinculada es real y no ficticia y cuando esta intervención constituya un valor añadido o resulte provechosa para los objetivos económicos o comerciales de la entidad o empresa no residente y no para todo el grupo de empresas. Para poder saber si realmente existe ese valor añadido la DGT³⁵ establece que las actividades que el desplazado realice para la empresa extranjera radicada en el extranjero deberán ser actividades que “en condiciones normales de mercado aquella hubiera contratado con terceros”. Es decir, para saber si la actividad que el desplazado realiza tiene verdaderamente un interés económico y comercial, es preciso ver si una empresa independiente, en las mismas circunstancias, hubiera pagado a otra independiente para la ejecución de dicha actividad o si la hubiera ejecutado ella misma internamente.

No obstante, atendiendo a la modificación operada con la entrada en vigor de la Ley 35/2006 en relación con el artículo 7.p) 1 *in fine*, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la empleadora deberán cumplirse los requisitos del artículo 16.5 de la Ley del Impuesto sobre sociedades (LIS)³⁶. Atendiendo a esto la exención se aplicará cuando se realice el servicio entre sociedades vinculadas siempre que este servicio produzca una utilidad a su destinatario, a pesar de que se preste para varias empresas vinculadas, y siempre que, no pudiendo individualizar o cuantificar el servicio, se establezcan reglas de reparto que atiendan a criterios de racionalidad. Para poder acreditar esta utilidad en las entidades no residentes es recomendable documentar mediante contratos todas las relaciones de servicios intragrupo; como prueba de esto está la Sentencia de la AN de 26 de enero de 2011³⁷ que, en virtud de unos contratos de servicios

³⁴ ESPINOSA DE LOS MONTEROS, S./ ORTIZ GARCÍA, A., “Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de los trabajadores”, en SERRANO ANTÓN, F. (coord.), *Fiscalidad Internacional*. Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2013, pág.815.

³⁵ DGT V1931/2006, de 27 de septiembre. Disponible en: <https://extranet.unavarra.es/maf/app/DanaInfo=aranzadi.aranzadidigital.es+document?tid=&docguid=Id7cd6fa0faae11db8b7f010000000000&base-guids=JT>

³⁶ CORDÓN EZQUERRO, T.: *Manual de Fiscalidad Internacional, Volumen II*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007, pág.1632.

³⁷ AN (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª), núm. 448/2011, 26/01/2011. Disponible en: <http://www.poderjudicial.es/seguridad/documentos/20110224/publicinterface=true>

existentes entre las filiales así como de unas facturas, consideró probada la efectividad de los trabajos realizados y la utilidad de los mismos para la entidad no residente.

Como vemos, esta reforma cambia el artículo 7.p) en cuanto a los servicios prestados por los trabajadores que se desplazan en el marco de sociedades vinculadas³⁸; no obstante, según la DGT, se deja la interpretación anterior para aquellos casos anteriores al 1 de enero de 2007. De esta manera, para esos casos el beneficio que redunde para todas las empresas del grupo no se considerará susceptible de exención.

Este problema también se plantea en el marco de los EP³⁹, y respecto a los mismo la DGT establece la necesidad de analizar *ad hoc* si el destinatario del beneficio es realmente el EP o la filial no residente; o si en realidad, son servicios que redundan en beneficio de ambas entidades, es decir, que benefician tanto a la casa central como a su filial extranjera, siendo en este último caso no aplicable la exención⁴⁰.

3) Que en el territorio donde se realice el trabajo se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y que no sea un paraíso fiscal.

Este requisito, según la interpretación que ofrece la DGT⁴¹, exige que en el lugar de destino del trabajador desplazado exista un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IRPF, lo cual se considerará cumplido, según la matización realizada por la Ley 35/2006, cuando el país en el que se realicen los trabajos tenga suscrito un CDI con España que contenga cláusula de intercambio de información. En caso de ausencia de CDI será necesario probar la existencia de un impuesto semejante al IRPF, lo cual se cumplirá si en el país en el que se desarrolle la actividad laboral

³⁸ ÁLVAREZ BARBEITO, P. y CALDERÓN CARRERO, J.M.: *La Tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*. Netbiblo, A Coruña, 2010, pág.137.

³⁹ Vid. supra, lo expuesto en el apartado 2 de este trabajo.

⁴⁰ LÓPEZ, A.: “La exención para los trabajadores desplazados del artículo 7.p LIRPF tras la Ley 35/2006, de 28 de noviembre”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 12/2008, 2008.

⁴¹ DGT 2559/03, de 30 de diciembre. Disponible en: <https://extranet.unavarra.es/maf/app/DanaInfo=aranzadi.aranzadidigital.es+document?tid=&docguid=I24679dc0f7a011dbb874010000000000&base-guids=JUR>

existe un impuesto que recaiga sobre las rentas generadas por ese trabajo, aún cuando no se trate de un impuesto sobre la renta igual al que se aplica en España⁴².

Existe en este punto una clara flexibilización del requisito ya que se entiende que hay impuesto cuando hay CDI u otro impuesto semejante y no, como se entendía antes, cuando se haya tributado efectivamente por dichas rentas en el lugar de destino. En la redacción originaria dada por la LIRPF de 1998 se exigía que se tributase por dichas rentas pero la redacción introducida por la Ley 6/2000 de 13 de diciembre solo exige que exista un impuesto semejante; lo cual supone la aplicación directa de la excepción, aun siendo perfectamente posible que un sujeto no haya tributado⁴³.

Respecto a la presunción establecida por la norma de que la existencia de CDI implica cumplido el requisito de existencia de un impuesto análogo y que; por lo tanto, en ausencia del mismo, el expatriado deberá probar la existencia de un impuesto semejante, decir que una parte de la doctrina⁴⁴ entiende esto como discriminatorio respecto de aquellos sujetos que se desplazan a países que no han suscrito CDI con España, ya que tendrán una mayor carga probatoria que los que se desplazan a países con CDI.

En cuanto a la exigencia de que el territorio de destino no sea un paraíso fiscal, será necesario acudir para ello a la lista recogida en el RD 1080/1991, de 5 de julio, teniendo en cuenta que dejarán de ser paraísos fiscales aquellos países que firmen con España un CDI con cláusula de intercambio de información. Respecto a esta exigencia decir que también plantea dudas en parte de la doctrina⁴⁵ puesto que la consideran contraria al principio de igualdad previsto en el artículo 14 de la Constitución Española (CE). Esto es así ya consideran que justificar la exclusión de este régimen a los trabajadores desplazados a paraísos fiscales bajo el pretexto de medida antidisuasoria, carece

⁴² ÁLVAREZ BARBEITO, P. y CALDERÓN CARRERO, J.M.: *La Tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*. Netbiblo, A Coruña, 2010, pág.156.

⁴³ CHICO DE LA CÁMARA, P. y RUIZ GARIJO, M.: “Análisis crítico de la exención del artículo 7.p) LIRPF 35/2006, de 28 de noviembre, por rendimientos obtenidos como consecuencia de trabajos efectivamente realizados en el extranjero”, *Crónica Tributaria*, núm. 126, 2008, págs.108-110.

⁴⁴ CHICO DE LA CÁMARA, P. y RUIZ GARIJO, M.: “Análisis crítico de la exención del artículo 7.p) LIRPF 35/2006, de 28 de noviembre, por rendimientos obtenidos como consecuencia de trabajos efectivamente realizados en el extranjero”, *Crónica Tributaria*, núm. 126, 2008, págs.114-116.

⁴⁵ CHICO DE LA CÁMARA, P. y RUIZ GARIJO, M.: “Análisis crítico de la exención del artículo 7.p) LIRPF 35/2006, de 28 de noviembre, por rendimientos obtenidos como consecuencia de trabajos efectivamente realizados en el extranjero”, *Crónica Tributaria*, núm. 126, 2008, págs.108-110.

de sentido desde el momento en el que pueden darse casos en los que existan trabajadores desplazados a países no calificados como paraísos fiscales pero donde tampoco se paguen impuestos.

4) Que la cantidad exenta no sobrepase los 60.100 euros anuales.

Una vez comprobada la concurrencia de estos requisitos, como hemos adelantado al principio de este punto, también operará un límite cuantitativo sobre esta exención, y es que no hay que olvidar que esta exención tiene un límite absoluto de 60.100 euros al año el cual, cabe indicar, ha ido incrementando a lo largo de los años.

De esta manera, el apartado segundo del artículo 6.2 del Reglamento del Impuesto de la Renta sobre las Personas Físicas (RIRPF) establece que las retribuciones percibidas por el trabajador que queden exentas serán aquellas que se perciban por servicios prestados en el extranjero. Además, también se considerarán rentas exentas las retribuciones percibidas ordinariamente por el trabajador en la parte proporcional que corresponde al número de días del año que ha estado prestando sus servicios en el extranjero. A efectos de cuantificar los días que dan derecho a la exención, será preciso computar no sólo los días hábiles sino el número total de días del año⁴⁶; es decir, también los días festivos que existan durante el periodo de desplazamiento. Por ello, para calcular el límite se dividirá la retribución total anual entre 365 y posteriormente, se multiplicará el resultado por el número de días que el trabajador se encuentra desplazado. Al resultado de esta operación finalmente se sumarán, en el caso de haberlas, las retribuciones específicas. Con el propósito de exponer con mayor claridad la cuantificación de esta regla a continuación se expone el siguiente ejemplo:

Un ingeniero con un salario de 36.000 euros, es desplazado a Alemania por una empresa española para prestar sus servicios en la sede de un cliente por seis meses. Por este desplazamiento, el trabajador ve aumentado su salario anual en 9.000 euros, siendo por tanto su salario ese año de 45.000 euros. La cantidad de 9.000 que se le paga por razón de destino extranjero queda automáticamente exenta, siempre que no supere el límite de 60.100 euros. En cuanto a su retribución ordinaria de 36.000 euros, es necesario hacer un cálculo proporcional para

⁴⁶ DGT V1944-05, de 30 de septiembre. Disponible en: <https://extranet.unavarra.es/maf/app/DanaInfo=aranzadi.aranzadidigital.es+document?tid=&docguid=I6d431e30f91b11db9f24010000000000&base-guids=JUR>

identificar, de entre el total de sus retribuciones ordinarias anuales, la cantidad correspondiente a los días de desplazamiento. Para eso dividimos los 36.000 euros entre 365 días, y los 98,63 euros diarios resultantes se multiplican por los días de permanencia del trabajador en Alemania, que en este caso son 6 meses(183 días), por lo que 18.049,29 euros quedarían también exentos.

Por último, cabe apuntar que en caso de haber varios desplazamientos todos se calculan de la manera descrita ya que se trata de un límite conjunto y según los comentarios al MCOCDE se entiende que el desplazamiento en el extranjero comienza a contar desde que se da por primera vez presencia física fuera de España⁴⁷.

2. Régimen de excesos.

Una vez analizado el régimen previsto en el artículo 7.p) LIRPF, conviene pasar a analizar la otra opción fiscal con que cuentan los trabajadores desplazados: el régimen de excesos. Esta opción no es compatible con la anterior, por lo que el trabajador deberá escoger entre ambos regímenes sin que tal decisión pueda rectificarse *a posteriori*, tal y como establece el artículo 119.3 de LGT, a no ser que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración.

El régimen de excesos se encuentra regulado en el artículo 9.A.3.b) del RIRPF y establece en su apartado cuarto que, tendrán la consideración de dieta exceptuada de gravamen los excesos que perciban los empleados de empresas con destino al extranjero sobre las retribuciones totales que obtendrían en el supuesto de hallarse destinados en España.

Este régimen será de utilidad, entre otros, para aquellas personas que reciban complementos por la expatriación que superen los 60.100 euros y que, por lo tanto, no puedan incluir la totalidad de los mismos en el régimen de exención del artículo 7.p)⁴⁸, así como para los trabajadores que sean destinados a países donde no se aplique un impuesto idéntico o análogo al IRPF, ya que no podrán optar al régimen del 7.p).

⁴⁷ ÁLVAREZ BARBEITO, P. y CALDERÓN CARRERO, J.M.: *La Tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*. Netbiblo, A Coruña, 2010, pág.162.

⁴⁸ LÓPEZ, A.: “La exención para los trabajadores desplazados del artículo 7.p LIRPF tras la Ley 35/2006, de 28 de noviembre”. *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 12/2008, 2008.

Dicho esto, para optar por este régimen de excesos será preciso cumplir con los siguientes requisitos:

1) Residencia fiscal española.

Para poder saber si el trabajador desplazado es residente fiscal según la norma española conviene atender a lo establecido por el artículo 9.1 de la LIRPF que exige, para que un sujeto sea considerado residente fiscal español, acreditar una permanencia en España durante más de 183 días en el año natural, o tener el centro de intereses vitales en España⁴⁹.

2) Destino en el extranjero.

Atendiendo a lo establecido en el artículo 40 Estatuto de los Trabajadores (en adelante ET), existe un destino al extranjero cuando existe vocación de permanencia y no cuando se trata de un mero desplazamiento; es decir, se entiende que existe destino al extranjero cuando hay un cambio de centro de trabajo o un traslado a efectos laborales. El artículo 40 del ET añade que los desplazamientos con duración superior a 12 meses en un período de tres años serán considerados traslados a todos los efectos.

Sobre esto la DGT⁵⁰ entiende que a efectos de entender si existe desplazamiento en el ámbito tributario, basta con permanecer más de 9 meses desplazado para acreditar esta vocación de permanencia. Por lo tanto, para aplicar el régimen de excesos es necesario haber permanecido 9 meses desplazado y tener el centro de trabajo normal y habitual sito en el extranjero. Es decir, si el trabajador se desplaza al extranjero a realizar un trabajo determinado y una vez finalizado el mismo retorna a su lugar normal de trabajo, no estaremos ante un trabajador destinado al extranjero en el sentido del artículo 9.A.3.b)⁵¹.

⁴⁹ Vid. supra, lo expuesto en el punto 1.1 del apartado IV de este trabajo.

⁵⁰ DGT 0027/05, de 28 de enero. Disponible en: <https://extranet.unavarra.es/maf/app/DanaInfo=aranzadi.aranzadidigital.es+document?tid=&docguid=Ic068f570f75011db95be010000000000&base-guids=JT>

⁵¹ LÓPEZ, A.: “La exención para los trabajadores desplazados del artículo 7.p LIRPF tras la Ley 35/2006, de 28 de noviembre”. *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 12/2008, 2008.

Cabe puntualizar que el concepto de desplazamiento al cual se refiere este precepto ocasiona, al mismo tiempo, la pérdida de la residencia fiscal española, por lo tanto, será preciso que el sujeto desplazado tenga además el centro de intereses económicos en España para no perder la residencia y poder aplicar este régimen de excesos.

3) Que los rendimientos tengan la condición de excesos.

Esto significa que las cantidades que se declaren exentas de tributación en virtud de este régimen sean cantidades que perciban los empleados de empresas por el destino al extranjero; es decir, que la razón por la cual reciben una cantidad superior respecto de la que obtendrían de hallarse en España derive del desplazamiento⁵². De ahí que esa cantidad reciba el nombre de complemento de destino.

Nuevamente, a efectos de exponer con mayor claridad el funcionamiento de esta regla, traemos a colación el ejemplo anteriormente utilizado para exponer el régimen de exención:

Un ingeniero con un salario de 36.000 euros, es desplazado a Alemania por una empresa española para prestar sus servicios en la sede de un cliente y por este desplazamiento, el trabajador ve aumentado su salario anual en 9.000 euros, siendo por tanto su salario ese año de 45.000 euros. Pues bien, de acuerdo con el régimen aquí analizado, el de excesos, la cantidad de 9.000 que se le paga por razón de destino extranjero (el exceso) queda automáticamente exenta y en cuanto a su retribución ordinaria de 36.000 euros, decir que tributará según las normas previstas por la LIRPF y el RIRPF. No obstante, para que se aplique este régimen, será necesario que el trabajador mantenga residencia en España a través del centro de intereses económicos, y que el centro de trabajo normal y habitual esté sito en el extranjero; lo que se entiende cumplido si el trabajador permanece al menos 9 meses desplazado.

⁵² CORDÓN EZQUERRO, T.: “Régimen Fiscal de los Impatriados y Expatriados”. *Nuevas Tendencias en Economía y Fiscalidad Internacional*, núm. 825, septiembre-octubre 2005.

3. Dietas.

Las dietas están reguladas en el artículo 9 RIPRF y son asignaciones para gastos de manutención y estancia en casos de desplazamiento a municipio distinto del lugar de trabajo habitual y del que constituya su residencia. Así pues, quedan exceptuadas de gravamen las dietas para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia, siendo compatibles tanto con el régimen de excesos como con el régimen de exención del artículo 7.p) LIRPF; aunque estarán limitadas a los primeros 9 meses de desplazamiento y a los importes que expongo a continuación.

En cuanto a los gastos de locomoción, estos vienen regulados en el artículo 9.A.2 y al respecto dicho artículo dice que se exceptuarán de gravamen aquellas cantidades que la empresa destine para compensar los gastos de locomoción del trabajador que se desplace fuera de su centro de trabajo para realizar sus funciones⁵³.

Sobre los gastos de manutención, el artículo 9.A.3.a) establece que se exceptuarán de gravamen las cantidades que la empresa destine para manutención y estancia en municipio distinto al del lugar de trabajo habitual y residencia⁵⁴.

Por otro lado, existe un régimen especial de dietas aplicable a relaciones laborales especiales generadoras de rendimientos de trabajo así como en aquellos casos donde la empresa no realice compensación de los gastos de locomoción y manutención⁵⁵.

⁵³ Así, si utiliza medios de transporte público se exceptuará aquella cantidad que se justifique mediante factura o equivalente, y en otro caso la cantidad que resulte de computar 0'19 euros por kilómetro recorrido, más peaje y aparcamiento, siempre justificando todo. Finalmente, la norma prevé una cantidad de 66'11 euros diarios para manutención del personal de las compañías aéreas.

⁵⁴ Se considerarán asignaciones normales a estos efectos, las cantidades que, en el caso de pernoctar se justifiquen para la estancia y 91'35 euros diarios en el caso de desplazamientos al extranjero. En caso de no pernoctar y solo haber gastos de manutención, para los destinos extranjeros se considerará una cantidad de 48'08 euros diarios.

⁵⁵ De acuerdo con este régimen, los contribuyentes que se encuentren en esta situación podrán minorar sus ingresos, para la determinación de sus rendimientos netos en las siguientes cantidades y siempre que justifiquen tales desplazamientos: por locomoción lo que se justifique en caso de ser medios de transporte público o 0'19 euros al día más peaje y aparcamiento; por manutención 48'08 euros diarios. En cuanto a los gastos de estancia, estos deberán ser en todo caso resarcidos por la empresa.

También estarán exceptuadas de gravamen aquellas cantidades correspondientes al cambio de residencia; esto es, los gastos de locomoción, manutención de los familiares durante el traslado, y gastos de traslado del mobiliario y enseres.

Finalmente cabe recordar que, en todos estos casos el trabajador deberá acreditar el día y lugar del desplazamiento así como la razón o el motivo; de lo contrario, no disfrutará de la exención ya que no se podrá probar que son efectivamente dietas y no rendimientos de trabajo encubiertos⁵⁶.

4. Retenciones.

Una vez analizados todos los posibles regímenes fiscales aplicables a la situación de los trabajadores desplazados al extranjero que conservan la residencia fiscal española, conviene determinar cómo realizará un empleador la retención a estos trabajadores desplazados.

En primer lugar, es preciso definir como sujeto obligado a retener a aquella personas física o jurídica residente que abone rentas sujetas a IRPF y, en caso de tratarse de una persona no residente que satisfaga rendimientos de trabajo sujetos a IRPF, se considerará obligado a retener tanto si opera mediante un EP como si no.

Delimitado esto, el empleador que realice la retención debe tener en cuenta que las rentas exentas no están sujetas, por lo que la empresa tendrá que calcular las retribuciones de acuerdo con la previsión de desplazamientos a realizar que disponga; para lo cual podría utilizar los desplazamientos realizados en el ejercicio anterior, y en todo caso, aplicar el mecanismo de regularización del artículo 81 RIRPF⁵⁷.

Finalmente conviene remarcar que en el caso de que el desplazamiento motive un cambio de residencia fiscal es necesario, para adecuar la carga fiscal a la condición de no residente, que el expatriado lo comunique a la empresa para que esta realice una comunicación a la Administración tributaria de dicho cambio de residencia. Esto se hace para evitar la no poco frecuente situación de que se sigan practicando retenciones respecto de personas que no son residentes fiscales españoles.

⁵⁶ CORDÓN EZQUERRO, T.: *Manual de Fiscalidad Internacional, Volumen II*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007, pág.1640.

⁵⁷ CORDÓN EZQUERRO, T.: “Régimen Fiscal de los Impatriados y Expatriados”. *Nuevas Tendencias en Economía y Fiscalidad Internacional*, ICE, núm. 825, septiembre-octubre 2005, pág.93.

De esta manera, tras el comunicado a la Administración tributaria esta expedirá un certificado para el pagador de los rendimientos que le habilite a hacer retenciones por el Impuesto de la Renta sobre los No Residentes (IRNR) en los casos en los que sea preciso; es decir, en los casos en que un no residente español perciba rentas tributables en España.

Así pues, para regularizar la situación del desplazado en relación con las retenciones, los pagos a cuenta realizados por el IRPF hasta que se acredite el cambio de residencia podrán considerarse retenciones por el IRNR siempre que correspondan con rentas sujetas también al IRNR ya que de lo contrario tendrán la consideración de retenciones indebidas que podrán reclamarse por el trabajador.

VI. CONCLUSIÓN.

Como vemos, la expatriación es un tema actual que afecta a multitud de personas, en el que la fiscalidad desempeña un papel esencial en tanto que hace que determinados desplazamientos puedan ser o no atractivos. Teniendo en cuenta la compleja situación en la que se encuentran estos trabajadores, los legisladores deciden facilitar los desplazamientos articulando un régimen que los haga más atractivos para aquellos y para las empresas. Pues bien, con esta intención, el legislador articula, como hemos visto, un complejo régimen fiscal para los desplazados al extranjero. De esta manera, dada la complejidad y utilidad de este régimen he centrado mi trabajo en intentar aclarar las múltiples normas, exenciones y relaciones de compatibilidades e incompatibilidades en él contenidas.

En modo de resumen, en primer lugar será preciso ubicar la residencia fiscal en España conforme a los criterios de la norma española (artículo 9.1 LIRPF) y conforme a los criterios del CDI en caso de conflicto con las normas tributarias del país de desplazamiento (artículo 4.2 MCOCDE). Una vez hecho esto, habrá que atender a lo dispuesto en el CDI sobre el lugar de tributación de las rentas del trabajo en el extranjero, lo cual viene regulado en el artículo 15 MCOCDE. Finalmente, si en virtud de estos artículos el trabajador expatriado es residente fiscal español y sus rentas de trabajo extranjero son objeto de gravamen en España, entonces la norma española nos ofrece las siguientes opciones para regular el régimen fiscal de los expatriados: la exención del artículo 7.p) LIRPF, los excesos del artículo 9.A.3.B RIRPF y las dietas, reguladas en el artículo 9 RIRPF.

La primera opción, introducida por el artículo 7.p) LIRPD, consiste en declarar exentas rentas derivadas del trabajo en el extranjero no superiores a 60.100 euros anuales. Para esto, sin ser muy exhaustiva la norma en sus requisitos, exige que los rendimientos exentos deriven de trabajos efectivamente realizados en el extranjero, para una empresa no residente en España o para un EP situado en el extranjero, y que el país donde se presten estos servicios no sea un paraíso fiscal y exista un impuesto de idéntica naturaleza.

En segundo lugar, la normativa española también configura un régimen que es más atractivo para aquellos trabajadores que reciban complementos salariales más altos por la expatriación, así como para los que sean destinados a países donde no se aplique un impuesto idéntico o análogo al IRPF, ya que no podrán optar al régimen del 7.p). Este régimen está recogido en el artículo 9.A.3.b) RIRPF y permite declarar exentas las cantidades que tengan la consideración de compensación por destino al extranjero; es decir, las remuneraciones que lleven el calificativo de excesos. Concretamente, la norma requiere para su aplicación que el trabajador expatriado mantenga su residencia fiscal en España, que esté destinado a prestar sus servicios en el extranjero y que las rentas percibidas por este desplazamiento tengan la condición de excesos.

Cabe decir que la propia norma establece una incompatibilidad entre estos dos regímenes, por lo que los trabajadores tendrán que escoger entre ambos regímenes sin que tal decisión pueda rectificarse a posteriori, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración. Decir que el optar por un régimen u otro variará en función de la casuística de cada trabajador; no obstante, a grandes rasgos, se puede decir que el régimen del 7.p) será el elegido por los trabajadores que sean desplazados pero no tengan destino en el extranjero, mientras que el de excesos por los trabajadores desplazados a países que no cuenten con un impuesto análogo al IRPF o que reciban complementos por la expatriación superiores a 60.100 euros.

De manera acumulativa a los dos anteriores regímenes, los desplazados contarán con el tradicional régimen de dietas que operará durante los 9 primeros meses del desplazamiento y que permitirá declarar exentos, durante ese período, cantidades correspondientes a gastos de locomoción, manutención y estancia por realización del trabajo en lugar distinto al centro de trabajo y residencia del trabajador.

Todo esto vemos que responde a una política legislativa de neutralidad fiscal que claramente busca promover los desplazamientos y evitar que los expatriados opten por cambiar su residencia fiscal; es decir, se quiere con ello evitar que los desplazamientos supongan una disminución del número de contribuyentes. Así pues, el ordenamiento tributario ofrece una amplia variedad de opciones fiscales ya que con ello busca beneficiar al máximo número de trabajadores desplazados. De esta manera, será el expatriado quien tenga la potestad de decidir acogerse, según lo que le convenga en términos económicos, al régimen que considere más adecuado a su situación⁵⁸.

⁵⁸ CORDÓN EZQUERRO, T.: “Régimen Fiscal de los Impatriados y Expatriados”. *Nuevas Tendencias en Economía y Fiscalidad Internacional*, núm. 825, septiembre-octubre 2005.

VII.BIBLIOGRAFÍA.

AGUAS ALCALDE, EMILIO: *Tributación Internacional de los Rendimientos de trabajo*. Thomson Aranzadi, Pamplona, 2003.

ÁLVAREZ BARBEITO, P. y CALDERÓN CARRERO, J.M. *La Tributación en el IRPF de los Trabajadores Expatriados e Impatriados*. Netbiblo, A Coruña, 2010.

CHICO DE LA CÁMARA, P. y RUIZ GARIJO, M. “Análisis crítico de la exención del artículo 7.p) LIRPF 35/2006, de 28 de noviembre, por rendimientos obtenidos como consecuencia de trabajos efectivamente realizados en el extranjero”, *Crónica Tributaria*, núm. 126, 2008.

CORDÓN EZQUERRO, T. “Régimen Fiscal de los Impatriados y Expatriados”, *Nuevas Tendencias en Economía y Fiscalidad Internacional*, ICE, núm. 825, septiembre-octubre 2005.

CORDÓN EZQUERRO, T. *Manual de Fiscalidad Internacional, Volumen II*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007.

ESPINOSA DE LOS MONTEROS GARDE, S. / VERDEAL DURÁN, J. “Algunas reflexiones acerca de la movilidad internacional de trabajadores”, *La internacionalización de la empresa española*, ICE, núm. 839, noviembre-diciembre 2007.

ESPINOSA DE LOS MONTEROS, S./ ORTIZ GARCÍA, A., “Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de los trabajadores”, en SERRANO ANTÓN, F. (coord.), *Fiscalidad Internacional*. Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2013.

FALCÓN, R. y PULLIDO, E.: *Manual de Derecho Fiscal Internacional*. Marcial Pons, Madrid, 2010.

GARCIA CARRETERO, B. *La fiscalidad de los trabajadores desplazados en un entorno de globalización y deslocalización*. AEAF, Madrid, 2006.

GONZALEZ MARTINEZ, J.A y ORTEGA GIMÉNEZ, A. *Gestión de trabajadores expatriados. Cuestiones básicas jurídico-laborales, fiscales y de recursos humanos*. Copyright, Madrid, 2011.

JIMENEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D.J y VEGA BORREGO, F.A.: “Algunos aspectos fiscales del desplazamiento internacional de trabajadores”, *Revista Jurídica UAM*, núm.28, 2013.

LANG, M. “*Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*”, Joint publication of IBFD and Linde, Vienna, 2013.

LÓPEZ, A. “La exención para los trabajadores desplazados del artículo 7.p LIRPF tras la Ley 35/2006, de 28 de noviembre”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 12/2008, 2008.

MOLINA MARTÍN, A. *La movilidad geográfica internacional de los trabajadores. Régimen jurídico-laboral de la prestación temporal de servicios en el extranjero*. Dirigido por Dr. D. Francisco Javier Prados de Reyes. Tesis doctoral, Departamento de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social, Universidad de Granada, 2009.

PÉREZ ROYO, F. (director) GARCÍA BERRO, F.; PÉREZ ROYO, I; ESCRIBANO, F.: CUBERO TRUYO, A.; CARRASCO GONZÁLEZ, F.M. *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*. Tecnos, Madrid, 2012.

VELÁZQUEZ CUETO, F. “La residencia fiscal de las personas físicas, según la legislación española y el Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio. Consideraciones y aspectos prácticos.”, *Cuadernos de Formación*, IEF, núm. 17/12, Madrid, 2012.

VIII. JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA ADMINISTRATIVA.

1. Jurisprudencia.

AUDIENCIA NACIONAL (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª), núm. 448/2011, 26/01/2011.

AUDIENCIA NACIONAL (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), núm. 202/2008, 30-06-2010.

TRIBUNAL SUPREMO (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), núm. 3400/2001, 04-07-2006.

2. Doctrina Administrativa.

DGT, Consulta vinculante núm. V1931/06, 27/09/2006. Westlaw, JT 2007\104.

DGT, Consulta núm. 0027/05, 28/01/2005. Westlaw, JT 2005\218.

DGT, Consulta núm. 0135/05, 28/03/2005. Westlaw, JT 2005\471.

DGT, Consulta vinculante núm. V1944/05, 30/09/2005. Westlaw, JUR 2005\227335.

DGT, Consulta núm. 2559/03, 30/12/2003. Westlaw, JUR 2004\85677.

DGT, Consulta núm. 0296/02, 25/02/2002 . Westlaw, JUR 2002\120788.